

Przemysław Rup

mgr, Biuro Doradztwa Podatkowego i Księgowości w Krakowie

ASPEKTY PRAWNE I RACHUNKOWE KLASYFIKACJI ORAZ WYCENY NIERUCHOMOŚCI W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Streszczenie

Artykuł poświęcony jest złożonej problematyce gospodarowania nieruchomościami w sektorze publicznym. Kluczowe znaczenie dla racjonalnego gospodarowania nieruchomościami przez jednostki samorządu terytorialnego i jednostki państwowego sektora finansów publicznych ma wycena i klasyfikacja nieruchomości, co stanowi przedmiot analizy w artykule. W tej analizie wykazano różnice w klasyfikacji i wycenie nieruchomości w prawie i w rachunkowości, co w szczególności dotyczy sektora finansów publicznych, ponieważ jest on objęty obowiązkiem stosowania, obok unormowań ogólnych Kodeksu Cywilnego, także szczegółowych regulacji przedstawionych w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Jednakże wycena dla potrzeb gospodarki nieruchomościami jest odrębną od wyceny rachunkowej, a jej wyniki nie mogą być automatycznie przekładane na ewidencję księgową. Każdorazowe przełożenie na wycenę rachunkową wyceny nieruchomości, przeprowadzone przez rzeczoznawcę dla celów gospodarki nieruchomościami, byłoby możliwe w przypadku nieruchomości zaklasyfikowanych do inwestycji (w znaczeniu tego słowa przyjętym w ustawie o rachunkowości), jednak w jednostkach budżetowych, samorządowych zakładach budżetowych oraz państwowych i samorządowych osobach prawnych (innych niż spółki kapitałowe) nieruchomości inwestycyjne nie występują, w każdym razie system normatywny rachunkowości budżetowej nie upoważnia do wprowadzenia takiej kategorii do rachunkowości tych jednostek.

Słowa kluczowe: wycena nieruchomości w sektorze finansów publicznych, rachunkowość nieruchomości, gospodarka nieruchomościami w sektorze finansów publicznych

Legal and account aspects of classification and pricing of properties in public finance sector units

Abstract

The paper is devoted to the complex topic of real estate management in the public sector. The appraisal and classification of real estate is of key importance to a rational real estate management by local government units and national public finance sector units, which is the subject of analysis in the article. The analysis has shown the differences in the classification and appraisal of real estate in law and accounting, which concerns, in particular, the public finance sector. This sector is subject to the application, apart from general regulations of the Civil Code, the detailed regulations included in the Real Estate Management Act of August 21, 1997. The appraisal for real estate management is separate from balance sheet valuation and its results do not automatically correspond to the bookkeeping register. However, each correlation of real estate appraisal to balance sheet valuation made by an appraiser for the purposes of real estate management would be possible for real estate classified for investment (as specified in the Accounting Act), but in budget units, local government budgetary establishments as well as national and local government legal entities (other than limited companies) investment properties do not exist; in any case, the normative system of budget accounting does not allow for the introduction of such a category in the accountancy of these units.

Key words: real estate appraisal in the public finance sector, real estate accounting, real estate management in the public finance sector

Wprowadzenie

Gospodarowanie nieruchomościami w sektorze publicznym ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia zaspokojenia potrzeb społecznych. Aby jednostki samorządu terytorialnego mogły racjonalnie gospodarować majątkiem komunalnym muszą posiadać rzetelne informacje o stanie tego majątku.

W związku z tym niezbędna jest ich wycena i klasyfikacja, jako warunek ich efektywnego wykorzystania. Gospodarowanie nieruchomościami komunalnymi jest procesem skomplikowanym i uregulowanym licznymi aktami normatywnymi. Zgodnie z ustawą z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, gospodarowanie nieruchomościami komunalnymi polega na prowadzeniu ewidencji nieruchomości, ich wycenie, sporządzaniu planów korzystania z nich, ochronie albo zabezpieczeniu nieruchomości przed ich uszkodzeniem lub zniszczeniem¹. Ponadto pojęcie to obejmuje zbywanie nieruchomości, ustalanie i windykację należności z tytułu dzierżawy oraz najmu mienia, dokonanie podziału czy scaleń nieruchomości oraz podejmowaniu czynności sądowych w sprawach spornych związanych z nieruchomościami².

Związki pomiędzy gospodarką nieruchomościami i rachunkowością nieruchomości powinny być bezpośrednie oraz jednoznaczne, gdyż rachunkowość zajmuje się odzwierciedleniem obrotu i wykorzystania nieruchomości w kategoriach finansowych. O jakości tych związków decyduje zgodność unormowań gospodarki nieruchomościami z zasadami rachunkowości stosowanymi w obszarze

¹ Dz.U. II, Tekst jedn. z 2004 r., nr 261 poz. 2603 z późn. zm.

² Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz.U. 1997 nr 115 poz. 741.

ewidencji i sprawozdawczości nieruchomości. Przedmiotem niniejszego artykułu jest wykazanie różnic w klasyfikacji i wycenie nieruchomościami w prawie i w rachunkowości, co w szczególności dotyczy sektora finansów publicznych, ponieważ jest on objęty obowiązkiem stosowania, obok unormowań ogólnych Kodeksu cywilnego, także szczegółowych regulacji przedstawionych w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami³.

Klasyfikacja nieruchomości w prawie i w rachunkowości

W polskim systemie prawnym pojęcie **nieruchomości** ma różny zakres znaczeniowy. W prawie cywilnym, w art. 46. § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeksu cywilnego przyjęto, że nieruchomości są częściami powierzchni ziemskiej stanowiącymi odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Tak więc, w prawie cywilnym nieruchomościami są obiekty wchodzące w skład trzech kategorii, a mianowicie do nieruchomości zaliczane są nieruchomości gruntowe, budynki i wyodrębnione lokale w budynkach. Jak z tego wynika przedstawiona w prawie cywilnym definicja nieruchomości nie obejmuje budowli, którymi są m.in. obiekty infrastruktury technicznej i hydrotechnicznej, mosty i drogi). Budowle, których szczegółową definicję przyjęto w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, w prawie cywilnym mają zaledwie status części składowych nieruchomości gruntowych. Status „składowych rzeczy” określono w § 1 i § 2 art. 47 ustawy Kodeks cywilny ustalając, że „część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych” oraz „częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego”. Ponadto art. 48 ustawy Kodeks cywilny stanowi, że z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie, przewidzianych m.in. w art. 46 ustawy kodeks cywilny, „do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania”. W tym przepisie chodzi o budynki stanowiące części składowe, gdy nie zostały wyodrębnione z nieruchomości gruntowej, co ma być potwierdzone stosownym wpisem do ksiąg wieczystych. Jednocześnie art. 49 § 1 ustawy Kodeks cywilny wyłącza z części składowych nieruchomości gruntowych urządzenia, służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa⁴.

³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, tekst jednolity, Dz.U. z 2016 poz. 380.

⁴ W. Rup, *Rachunkowość nieruchomości w jednostkach sektora finansów publicznych*, Oddk Sp. z o.o., Gdańsk 2015, s. 27.

Wyłączenie w polskim prawie cywilnym budowli ze składu samodzielnych nieruchomości może być uznane za problematyczne, jeśli weźmie się pod uwagę niekiedy bardzo wysoką wartość budowli, np. urządzeń hydrotechnicznych, które traktowane jako część składowa nieruchomości gruntowej wielokrotnie przewyższają wartość gruntu, na którym się znajdują. Funkcjonowanie takiego rozwiązania dowodzi, że w środowisku notariatu dominujące jest przekonanie, że traktowanie budowli, nawet o bardzo dużej wartości, jako części składowych nieruchomości gruntowych nie przeszkadza w realizacji procedur prawnych związanych z potwierdzeniem stanu prawnego, poprzez wpis do księgi wieczystej nieruchomości gruntowych i ujawnieniu w nich części składowych nieruchomości w postaci budowli, a przy zmianie własności budowli stosuje się przepisy w formie aktu notarialnego dla czynności dotyczącej obrotu nieruchomościami gruntowymi, na których postawione są budowle. W aktach notarialnych, jako części składowe nieruchomości wymienia się budowle, co gwarantuje bezpieczeństwo obrotu takimi składnikami majątkowymi. Pomimo tego występuje dysproporcja pomiędzy wysoką niekiedy wartością budowli a ich znaczeniem prawnym, mogąca mieć wpływ na jakość obrotu nieruchomościami. Technicznie wydzielenie budowli z nieruchomości gruntowych, jako odrębnych nieruchomości, nie byłoby żadnym problemem, podobnie jak wyodrębnienie budynków z nieruchomości gruntowych, jednak rozstrzygają obowiązujące unormowania prawa cywilnego niepozwalające na taką klasyfikację budowli. Postęp techniczny i rozwój technologii budowlanej pozwala tworzyć obiekty architektoniczne spełniające jednocześnie wiele funkcji, m.in. budowli i budynku o różnym zakresie własności, co może świadczyć jednak o potrzebie wyodrębnienia budowli będącej przedmiotem odrębnej własności z nieruchomości gruntowej.

Do definicji nieruchomości obowiązującej w prawie cywilnym nawiązuje definicja nieruchomości gruntowych przedstawiona w art. 4 pkt. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami (tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 1774), w myśl której przez nieruchomości gruntowe należy rozumieć „grunt wraz z częściami składowymi, z wyłączeniem budynków i lokali, jeżeli stanowią odrębny przedmiot własności”. W przepisach tej ustawy odrębnymi od gruntu nieruchomościami mogą być także tylko budynki i lokale⁵.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r. poz. 849) w art. 3 stanowi, że podatkiem od nieruchomości opodatkowane są także budowle, jednak wprowadza jednoznaczne rozróżnienie pomiędzy nieruchomościami i budowlami, określając te drugie obiektami budowlanymi. W ten sposób zachowano zgodność klasyfikacji nieruchomości z kodeksem cywilnym i objęto budowle podatkiem od nieruchomości, chociaż w myśl przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – nie są nieruchomościami.

⁵ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2015 r., poz. 1774).

Podejście odmienne do znaczenia nieruchomości przyjęto w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330) określając, że do nieruchomości zalicza się: grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego⁶.

O wartości nieruchomości decydują korzyści, jakie można z niej uzyskać w wyniku prowadzonej działalności gospodarczej lub w wyniku innych korzyści, które przynosi aktualnie lub może przynieść w przyszłości. Nieruchomości są specyficznym towarem na rynku, z powodu dwóch cech: trwałości w miejscu i stosunkowo niewielkiej zmienności w czasie. Trwałość nieruchomości w miejscu oznacza, że podaż nieruchomości gruntowych jest w zasadzie stała w określonym czasie, a jej zwiększenie wymaga poniesienia wysokich nakładów.

Względna trwałość nieruchomości w czasie oznacza konieczność prac remontowych, adaptacyjnych, modernizacyjnych nieruchomości budowlanych, a nie zastępowanie jednego obiektu innym.

Do innych cech specyficznych nieruchomości można ponadto zaliczyć niepodzielność, np. trwałe połączenie budynków z gruntem. Mają one lokalny charakter, można je opodatkować. W przypadku nieruchomości zabudowanej występują trudności z jej podziałem (gruntu), jej wartość może się zwiększać o tzw. naniesienia, a więc o zlokalizowane na niej budynki i budowle. Ponadto każda nieruchomość posiada właściciela. Nieruchomości ze względu na swój trwały charakter, w odróżnieniu od innych aktywów obrotowych, nie można w każdym momencie zbyć, ponieważ procedura ich sprzedaży jest uregulowana przepisami prawa⁷.

Rynek nieruchomości rozpatrywany jest w wielu aspektach. Jako kategoria ekonomiczna może być rozumiany jako przestrzeń, w której nabywcy i sprzedający mogą dokonać wymiany dóbr. Jest to mechanizm praw wzajemnego oddziaływania na siebie popytu, podaży i ceny. Przez rynek nieruchomości można rozumieć „ogół warunków, w których odbywa się transfer praw do nieruchomości, na podstawie zawieranych umów stwarzających wzajemne prawa i obowiązki, związane z władaniem nieruchomościami”⁸.

W sektorze finansów publicznych niekiedy występują trudności w ustaleniu stanu prawnego niektórych nieruchomości, które faktycznie zajmuje gmina, co dotyczy niektórych dróg będących w posiadaniu gmin. Sprawa własności gruntów zajmowanych pod drogi publiczne, do których zalicza drogi krajowe, wojewódzkie i gminne, została uregulowana przez art. 73 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące admini-

⁶ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2013 r., poz. 330.

⁷ J. Kotlińska, *Finansowe aspekty gospodarki nieruchomościami komunalnymi w Polsce (na przykładzie dużych miast)*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2009, s. 57–58.

⁸ E. Kucharska-Stasiak, *Nieruchomość w gospodarce rynkowej*, PWN, Warszawa 2006, s. 39.

stracę publiczną (Dz.U. Nr 133, poz. 872, z późn. zm.)⁹ regulowały ją w ten sposób, że nieruchomości, które w dniu 31 grudnia 1998 r. pozostawały we władaniu Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego (a zatem także gmin) i nie stanowiły ich własności, a zostały zajęte pod drogi publiczne, z dniem 1 stycznia 1999 r., stały się z mocy prawa własnością Skarbu Państwa lub właściwych jednostek samorządu terytorialnego za odszkodowaniem. Dla skutecznego załatwienia sprawy przejęcia własności gruntów pod drogami gminnymi konieczna była decyzja wojewody, na podstawie której można było dokonać stosownego wpisu do ksiąg wieczystych. Inny jest stan prawny dróg wewnętrznych, nie zaliczanych do dróg publicznych, a więc nie objętych przepisami art. 73 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną wiele dróg wewnętrznych w gminach, którymi są drogi dojazdowe, wewnętrzne, osiedlowe, jest położonych na gruntach o nieuregulowanym stanie prawnym i dla których w ewidencji gruntów i budynków wpisano gminę jako „władający”. Różne mogą być przyczyny braku udokumentowania stanu prawnego, m.in. zaginięcie ksiąg wieczystych lub niedokonanie ich założenia; księga wieczysta została założona bądź też istnieje, ale ostatniego wpisu dokonano w okresie międzywojennym, natomiast termin „władający” jest konstrukcją prawną z poprzedniego systemu społeczno-politycznego, respektowaną obecnie jako stan faktyczny nieruchomości. Uznanie gminy za posiadacza samoistnego takich nieruchomości, czyli podmiot, który włada nieruchomością, jak jej właściciel, może skutkować przejęciem jej przez gminę przez zasiedzenie, ale też nakłada obowiązki z tytułu podatku od nieruchomości ciężące na posiadaczu samoistnym. Pomimo upływu czasu w dalszym ciągu toleruje się posługiwanie tymczasową konstrukcją prawną „władający” – w stosunku do nieruchomości o nieuregulowanym stanie prawnym, a odpowiedzialne organy administracji nie planują jej uregulowania prawnego licząc na samoczynne rozwiązanie problemu przez zasiedzenie lub nabycie prawa własności przez gminy od prawowitych właścicieli. Takie stanowisko wynika z odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości na interpelację poselską nr 7223 z dnia 23 sierpnia 2012 r. Jednak funkcjonowanie konstrukcji prawnej „władający” wywołuje wiele kontrowersji, m.in. rozstrzygnięcia wymaga kwestia, czy zaliczyć grunty będące we władaniu gminy do gminnego zasobu nieruchomości? Czy ująć takie grunty w ewidencji księgowej urzędu gminy? Z punktu widzenia rachunkowości grunty, którymi gospodaruje gmina, jako „władający”, można uznać za spełniające warunek pozostawiania pod kontrolą urzędu gminy, więc można zakwalifikować do jego aktywów i wykazać w księgach rachunkowych, natomiast zaliczenie do zasobu nieruchomości gminy nie jest możliwe, gdyż grunty, dla których gmina jest „władającym” nie spełniają przesłanek zaliczania do zasobu nieruchomości¹⁰.

⁹ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną, Dz.U. z 1998 r., nr 133, poz. 872.

¹⁰ Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości na interpelację poselską nr 7223 z dnia 23 sierpnia 2012 r.

Przez zasób nieruchomości rozumie się nieruchomości, stanowiące odpowiednio przedmiot własności Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa, i które nie zostały oddane w użytkowanie wieczyste, oraz nieruchomości będące przedmiotem użytkowania wieczystego Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa. Państwowe i samorządowe osoby prawne gospodarują nieruchomościami, które im przydzielono z zasobu nieruchomości, co wiązało się ze zmniejszeniem tego zasobu oraz nabytymi nieruchomościami, jak również gruntami przejętymi w wieczyste użytkowanie. Państwowe i samorządowe osoby prawne mogą także gospodarować nieruchomościami stanowiącymi odpowiednio własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, na podstawie wieczystego użytkowania, najmu, dzierżawy lub użyczenia. Jak wynika z powyższego, przedmiotem gospodarki nieruchomościami w jednostkach sektora finansów publicznych są nieruchomości stanowiące zasób nieruchomości Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, a także nieruchomości będące własnością lub objęte w wieczyste użytkowanie przez państwowe albo samorządowe osoby prawne¹¹.

W rachunkowości nieruchomości są składnikami majątkowymi, zaliczanymi do rzeczowych aktywów trwałych i zrównanych z nimi, czyli do środków trwałych, dla których przewidywany okres ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok i są kompletne, zdadne do użytku oraz przeznaczone na potrzeby jednostki. Do nieruchomości, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, zalicza się w szczególności: grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. Wobec powyższego, w rachunkowości budowle są nieruchomościami, co jest uzasadnione ich charakterystyką ekonomiczną, a obiekty zaliczane do budowli bardzo często mają wysoką wartość. Charakterystyka ekonomiczna budowli polega między innymi na bardzo długim okresie ich użytkowania, porównywalnym z budynkami, oraz bardzo niskim stopniu płynności. Te czynniki, które charakteryzują budowle, mają wpływ na strukturę bilansową aktywów jednostki i ocenę sytuacji ekonomicznej jednostki.

Szczegółową klasyfikację środków trwałych zaliczanych do budynków i budowli posiada także ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity Dz.U. z 2013 r., poz. 1409), która definiuje i klasyfikuje obiekty budowlane, w sposób następujący: „Ilekroć w ustawie jest mowa o¹²:

- 1) obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć:
 - a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
 - b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
 - c) obiekt małej architektury;

¹¹ *Gospodarowanie gminnymi zasobami nieruchomości*, red. R. Wiśniewski, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn 2008, s. 31–32.

¹² Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, Dz.U. z 1994 r., Nr 89, poz. 414.

- 2) budynku – należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;
- 2a) budynku mieszkalnym jednorodzinnym – należy przez to rozumieć budynek wolno stojący, albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku;
- 3) budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;
- 3a) obiekcie liniowym – należy przez to rozumieć obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego;
- 4) obiekcie małej architektury – należy przez to rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności:
 - a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
 - b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
 - c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki;
- 5) tymczasowym obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem,

jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe”.

Przepisy ustawy Prawo budowlane charakteryzują i systematyzują całe spektrum obiektów budowlanych, które w rachunkowości zaliczane są do środków trwałych – nieruchomości (poza pewnymi wyjątkami z zakresu tymczasowych obiektów budowlanych). Ponadto klasyfikacja obiektów budowlanych (nieruchomości) jako środków trwałych jest oparta na szczegółowych unormowaniach klasyfikacji środków trwałych, wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. Nr 242, poz. 1622). Klasyfikacja Środków Trwałych jest usystematyzowanym zbiorem obiektów majątku trwałego, służącym m.in. do celów ewidencyjnych, ustalaniu stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych. Rozporządzenie zawiera taką samą definicję nieruchomości jak przytoczona wyżej definicja nieruchomości w ustawie o rachunkowości, natomiast przedstawiona w załączniku do rozporządzenia KŚT posiada trójstopniową strukturę. Pierwszym stopniem podziału są grupy, drugim stopniem podgrupy oznaczone symbolami dwucyfrowymi, natomiast trzecim stopniem podziału są rodzaje oznaczone symbolami trzycyfrowymi.

Wycena nieruchomości

Jednym z ważniejszych elementów operacji z udziałem nieruchomości jest ich wycena. Prawidłowa wycena nieruchomości, będących przedmiotem obrotu, zapewnia ekwiwalentność transakcji wymiany. Jednocześnie istotne jest ujęcie nieruchomości w księgach rachunkowych w cenie odzwierciedlającej jej rzeczywistą wartość, dla podmiotu prowadzącego ewidencję rachunkową. Wycena nieruchomości w jednostkach sektora finansów publicznych prowadzona jest odrębnie dla dwóch rodzajów ich działalności. Pierwszym obszarem działalności jest gospodarka nieruchomościami wraz z opodatkowaniem nieruchomości. W ramach gospodarki nieruchomościami wycena wiąże się z operacjami (pozyskania lub przekazania) przeprowadzanymi na nieruchomościach oraz realizacją dochodów z wykorzystania nieruchomości. Drugim obszarem działalności, w którym wykorzystuje się wycenę nieruchomości jest rachunkowość nieruchomości, czyli ujęcie ich w księgach rachunkowych oraz prezentacja w sprawozdaniach finansowych. W obu obszarach działalności inne są zasady wyceny oraz cele, dla których prowadzi się wycenę. Jednak wyniki wyceny nieruchomości, ustalone według technik obowiązujących w gospodarce nieruchomościami, mogą być wykorzystane do wyceny niektórych operacji w rachunkowości.

Uregulowania wyceny nieruchomości zawiera Dział IV. „Wycena nieruchomości” w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami,

w którym przedstawiono rodzaje wyceny, sposoby jej przeprowadzania oraz cele do jakich może być wykorzystana.

Wycena nieruchomości polega na określeniu wartości nieruchomości, jako przedmiotu własności i innych praw do nieruchomości. Szczególnym rodzajem wyceny nieruchomości jest powszechna taksacja nieruchomości, w wyniku której następuje ustalenie wartości katastralnej nieruchomości¹³.

W przypadkach określonych przepisami ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, do operacji związanych z gospodarką nieruchomościami, takich jak sprzedaż nieruchomości, jej zamiana, ustanowienie trwałego zarządu i innych, potrzebna jest wycena nieruchomości. Taka wycena, zgodnie z wymaganiami art. 7 ustawy, przeprowadzona może być tylko przez uprawnionego rzeczoznawcę, który w sprawie wyceny nieruchomości opracowuje operat szacunkowy. Jednak zagadnienia wyceny nieruchomości w gospodarce nieruchomościami nie są wolne od problemów, takich jak: stosowania cen i wartości nieruchomości w kategoriach brutto lub netto, czyli bez naliczonego podatku VAT. Przy rozwiązywaniu problemów wyceny i interpretacji przepisów odwołujących się do cen i wartości nieruchomości stosuje m.in. orzecznictwo sądowe w tej sprawie, jak również utrwalone poglądy środowiska eksperckiego (rzeczoznawców). Dominującym poglądem jest twierdzenie, że wartość nieruchomości w operacie szacunkowym przedstawia się w kategoriach netto, czyli bez podatku VAT. Taki pogląd tylko częściowo można uzasadnić przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. Nr 207, poz. 2109 z późn. zm.) zalecającego zachowanie porównywalności wyceny, poprzez eliminowanie obciążeń płatnościami niezapewniającymi jednoznaczności wyceny.

Ze stwierdzenia, że wartość nieruchomości podana w operacie szacunkowym jest wartością netto nie można jednak wyprowadzić jednoznacznego wniosku, że przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami posługują się terminem „wartość nieruchomości” w kategoriach netto za każdym razem. Pomimo dużej niejednoznaczności pojęć stosowanych w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, jej przepisy od wartości nieruchomości odróżniają cenę nieruchomości, która jest ustalana na podstawie wartości nieruchomości.

Według art. 3 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz.U. z 2014 r. poz. 915) przez cenę rozumieć należy „wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę”, natomiast art. 3 ust. 2 ww. ustawy stanowi, że „w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Przez cenę rozumie się również stawkę taryfową”. Przytoczone przepisy wska-

¹³ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jednolity Dz.U. z 2015 r., poz. 1774.

zują, że cena obejmuje podatek od towarów i usług, który nie jest składnikiem wartości nieruchomości określonej w operacie szacunkowym. Chociaż pojęcia i określenia zdefiniowane w jednym akcie prawnym mają tylko pomocnicze zastosowanie do terminów używanych w innym akcie prawnym, w tym przypadku w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami przyjmuje się, że przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami posługują się pojęciem „ceny nieruchomości”, która jest ceną brutto (z podatkiem od towarów i usług)¹⁴.

Podane wyżej zasady ustalania wartości i ceny nieruchomości nie mają charakteru bezwzględnie obowiązującego, gdyż w zależności od konkretnego przepisu mogą zmieniać znaczenie, czego przykładem jest art. 67 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami, określający sposób ustalania ceny nieruchomości przy jej sprzedaży w sposób następujący:

- 1) cenę wywoławczą w pierwszym przetargu ustala się w wysokości nie niższej niż wartość nieruchomości;
- 2) cenę wywoławczą w drugim przetargu można ustalić w wysokości niższej niż wartość nieruchomości, jednak nie niższej niż 50% tej wartości;
- 3) cenę nieruchomości, którą jest obowiązany zapłacić jej nabywca, ustala się w wysokości ceny uzyskanej w wyniku przetargu;
- 4) jeżeli drugi przetarg zakończył się wynikiem negatywnym, cenę nieruchomości ustala się w rokowaniach z nabywcą w wysokości nie niższej niż 40% jej wartości.

W przypadku przytoczonego wyżej przepisu art. 67 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami „cena nieruchomości” jest konfrontowana z „wartością nieruchomości”. Aby zachować porównywalność z ceną nieruchomości przyjmuje się, że w przepisach art. 67 ust. 2 „wartość nieruchomości” powinna być wyrażona w kategoriach brutto, czyli łącznie z należnym podatkiem VAT. Podobnie jak w przypadku innych przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami, cena oznacza cenę brutto (z podatkiem VAT), a wartość nieruchomości powinna być także traktowana w kategoriach brutto, gdy jest porównywana z ceną nieruchomości. Problemy z interpretacją pojęć *wartość* i *cena nieruchomości* można by rozwiązać określając w przepisach, czy chodzi o wartość i cenę w kategoriach (wymiarze) netto czy brutto, czyli łącznie z podatkiem VAT, czy bez podatku VAT. Takie rozwiązanie zastosowano skutecznie w ustawie o rachunkowości.

Przy sprzedaży nieruchomości w drodze bezprzetargowej, cenę nieruchomości ustala się w wysokości nie niższej niż jej wartość w wymiarze brutto, ale jeżeli nieruchomość jest sprzedawana w drodze bezprzetargowej, w celu realizacji roszczeń przysługujących na mocy ustawy z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami lub odrębnych przepisów, cenę nieruchomości ustala się w wysokości równej jej wartości brutto, o czym stanowią przepisy art. 67 ust. 3 i ust. 3a ustawy o gospodarce nieruchomościami. Jeśli nieruchomość

¹⁴ Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług, Dz.U. z 2014 r., poz. 915.

jest sprzedawana w trybie bezprzetargowym na cele szczególne, podane w wyżej wymienionej ustawie, możliwe jest zastosowanie bonifikaty w ustaleniu ceny nieruchomości.

W gospodarce nieruchomościami (według art. 150 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami) stosuje się podane niżej warianty kategorii wartości nieruchomości:

- 1) wartość rynkową nieruchomości, które mogą być przedmiotem obrotu;
- 2) wartość odtworzeniową nieruchomości ustala się dla nieruchomości, które ze względu na rodzaj, obecne użytkowanie lub przeznaczenie nie są lub nie mogą być przedmiotem obrotu rynkowego, a także jeżeli wymagają tego przepisy szczególne;
- 3) wartość katastralną nieruchomości ustala się dla nieruchomości, w realizacji celów wynikających z przepisów o podatku od nieruchomości.

Wartość rynkową i odtworzeniową nieruchomości ustalają rzeczoznawcy majątkowi.

Wartością rynkową nieruchomości, według art. 151 ust. 1 ustawy, powinna być najbardziej prawdopodobną jej ceną, możliwą do uzyskania na rynku, określoną z uwzględnieniem cen transakcyjnych, przy przyjęciu następujących założeń:

- 1) strony umowy były od siebie niezależne, nie działały w sytuacji przymusowej oraz miały stanowczy zamiar zawarcia umowy;
- 2) upłynął czas niezbędny do wyeksponowania nieruchomości na rynku i do wynegocjowania warunków umowy.

Wartość odtworzeniowa nieruchomości, według art. 151 ust. 2 ustawy, jest równa kosztom jej odtworzenia, z uwzględnieniem stopnia zużycia.

Z kolei wartość katastralną nieruchomości stanowi wartość ustalona w procesie powszechnej taksacji nieruchomości.

Metodyka wyceny nieruchomości jest szeroko prezentowana w literaturze specjalistycznej i w oparciu o utrwalone i powszechnie akceptowane poglądy w tej literaturze wyrażane, znalazła swoje odzwierciedlenie także w przepisach ustawy z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami. Wyceny nieruchomości (art. 152 ust. 2 ustawy) dokonuje się przy zastosowaniu podejść: porównawczego, dochodowego lub kosztowego, albo mieszanego, zawierającego elementy podejść poprzednich.

Według art. 152 ust. 3 ustawy przy zastosowaniu podejścia porównawczego lub dochodowego określa się wartość rynkową nieruchomości. Jeżeli istniejące uwarunkowania nie pozwalają na zastosowanie podejścia porównawczego lub dochodowego, wartość rynkową nieruchomości określa się w podejściu mieszanym. Przy zastosowaniu podejścia kosztowego określa się wartość odtworzeniową nieruchomości.

W art. 153 ustawy o gospodarce nieruchomościami określono zasady przeprowadzenia wyceny według podejścia porównawczego, dochodowego i koszty-

wego. Ze względu na znaczenie charakterystyki poszczególnych metod wyceny przepisy art. 153 ww. ustawy przytoczono w całości:

„1. Podejście porównawcze polega na określeniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada cenom, jakie uzyskano za nieruchomości podobne, które były przedmiotem obrotu rynkowego. Ceny te koryguje się ze względu na cechy różniące nieruchomości podobne do nieruchomości wycenianej oraz uwzględnia się zmiany poziomu cen wskutek upływu czasu. Podejście porównawcze stosuje się, jeżeli są znane ceny i cechy nieruchomości podobnych do nieruchomości wycenianej.

Metoda cenowo-porównawcza jest podstawową metodą w obliczaniu wartości nieruchomości gruntowych. W przypadku, gdy transakcje w zakresie wyceny podobnej nieruchomości wystąpiły w niedostatecznej ilości lub nie wystąpiły wcale rzeczoznawca może korzystać z innych metod, jednak wartość gruntu powinna odzwierciedlać wartość rynkową na podstawie wyestymowanej wartości gruntów notowanych na innym obszarze¹⁵.

2. Podejście dochodowe polega na określaniu wartości nieruchomości przy założeniu, że jej nabywca zapłaci za nią cenę, której wysokość uzależnia od przewidywanego dochodu, jaki uzyska z nieruchomości. Stosuje się je przy wycenie nieruchomości przynoszących lub mogących przynosić dochód.

3. Podejście kosztowe polega na określaniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada kosztom jej odtworzenia, pomniejszonym o wartość zużycia nieruchomości. Przy podejściu tym określa się oddzielnie koszt nabycia gruntu i koszt odtworzenia jego części składowych”¹⁶.

Metodyka wyceny nieruchomości w rachunkowości, odnośnie ustalania cen rynkowych nieruchomości, jest w większości przypadków taka, jak przytoczonych wyżej przepisach ustawy z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami, jednak zasady wyceny nieruchomości, podobnie jak innych składników aktywów, są zagadnieniem szerszym i zależą także od celu, jakiemu ma służyć wycena. W rachunkowości zasady wyceny zostały ściśle i precyzyjnie określone w 4 rozdziale: „Wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego” ustawy o rachunkowości. W ewidencji nieruchomości prowadzonej na podstawie ustawy o rachunkowości w ogóle nie występują problemy ze stosowaniem cen i wartości nieruchomości w wymiarze brutto i netto.

W rachunkowości obowiązuje generalna zasada wyceny aktywów i pasywów określana kosztem historycznym, natomiast szczegółowe sposoby wyceny określono w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z art. 28 tej ustawy rzeczowe aktywa trwałe, a więc również nieruchomości, wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przesza-

¹⁵ A. Hopfer, H. Jędrzejewski, R. Żróbek, S. Żróbek, *Wycena nieruchomości i przedsiębiorstw*, t. 1: *Szacowanie nieruchomości*, TWIGGER S.A., Warszawa 1994, s. 207.

¹⁶ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 1774, art. 153.

cowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Nieruchomości gruntowe, poza nielicznymi przypadkami, nie podlegają amortyzacji.

Cena nabycia, według art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, „to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny – jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu”¹⁷.

Z kolei art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości stanowi, że cena nabycia nieruchomości obejmuje niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług, natomiast na koszt wytworzenia środków trwałych w budowie składa się ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również: niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy oraz koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

W ewidencji księgowej nieruchomości cena nabycia nieruchomości, która jest ceną ewidencyjną nieruchomości w księgach rachunkowych, obejmuje niepodlegający odliczeniu podatek VAT, a także opłaty notarialne i inne bezpośrednio związane z zakupem. Nie zalicza się do ceny nabycia nieruchomości wcześniej poniesionych kosztów związanych z wyceną nieruchomości i ekspertyzami dotyczącymi m.in. sposobu zagospodarowania nieruchomości.

Dodatkowo w ewidencji rachunkowej nieruchomości stosuje się pojęcia przedstawione w art. 28 ustawy o rachunkowości wykorzystywane do wyceny nieruchomości.

Ceną (wartością) sprzedaży netto składnika aktywów, według art. 28 ust. 5 ustawy, jest możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, opusty oraz inne podobne zmniejszenia i koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży, a także dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową.

¹⁷ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., tekst jednolity Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.

Wartość godziwą ustaloną na dzień bilansowy stosuje się, jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, a przez którą art. 28 ust. 6 ustawy rozumie „kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami”. W ustalaniu wartości godziwej nieruchomości stosuje się zasady wyceny nieruchomości podane w art. 153 ustawy o gospodarce nieruchomościami, zwłaszcza podejście porównawcze. Metody wyceny nieruchomości, przedstawione w art. 153 ustawy o nieruchomości, są obecne w literaturze rachunkowości od wielu lat. Jednak przy szacowaniu wartości godziwej nieruchomości dla celów rachunkowości nie jest konieczne (obligatoryjne) korzystanie z usług rzeczoznawców, jak ma to miejsce przy ustalaniu wartości nieruchomości przy ich obrocie i innych okolicznościach przewidzianych przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami. Ustalenie wartości przez rzeczoznawcę, przy okazji przygotowania jej do sprzedaży, nie stanowi podstawy do zmiany jej wartości w ewidencji rachunkowej. Operacja sprzedaży lub inne formy obrotu nieruchomości pozwoli zrealizować zyski lub straty wynikające z wyższej ceny sprzedaży niż cena ewidencyjna nieruchomości, będąca ceną „historyczną”. Występujące w gospodarce nieruchomościami rozróżnienie pomiędzy ceną nieruchomości a jej wartością, nie obowiązuje w takiej formie w rachunkowości, ponieważ dotyczy innych zwrotów językowych, a mianowicie ceny (brutto) i ceny netto. W ewidencji księgowej cenę i wartość nieruchomości można także stosować zamiennie. Z kolei, przy sprzedaży nieruchomości stosuje się w rachunkowości rozróżnienie pomiędzy ceną sprzedaży, obejmującą podatek VAT, i ceną sprzedaży netto (księgową wartością sprzedaży) nieuwzględniającą podatku od towarów i usług, a wynik sprzedaży ustala się poprzez konfrontację ceny sprzedaży netto i wartości księgowej netto, jako ceny ewidencyjnej. Cena sprzedaży netto w rachunkowości odpowiada więc wartości nieruchomości z operatu szacunkowego, czyli bez podatku VAT, natomiast wartość księgowa netto odzwierciedla wartość początkową pomniejszoną o umorzenie i odpisy z tytułu trwałej utraty wartości¹⁸.

W rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych występuje wiele szczególnych przypadków ustalania wartości początkowej, do których zaliczyć należy m.in. nieodpłatne przekazanie prawa własności do nieruchomości drogą decyzji administracyjnej przez organ administracji, co zostało uregulowane w szczególnych zasadach wyceny obowiązujących w rachunkowości budżetowej. Według § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. „środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji”. Niekiedy jednak jednostki otrzymują nieodpłatnie nieruchomości na podstawie decyzji, które nie zawierają informacji o wartości nieruchomości. W takiej sytuacji należy we

¹⁸ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1977 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 1774.

własnym zakresie zastosować procedury wyceny opisane powyżej, tzn. „Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu”. Z kolei ustalenie ceny sprzedaży netto, takiej samej lub podobnej nieruchomości, jednostki przeprowadzają w oparciu o zebrane informacje o transakcjach sprzedaży i zakupu w danej miejscowości lub jej rejonie, a na okoliczność przeprowadzenia tych czynności sporządzić należy protokół lub inny dokument potwierdzający sposób przeprowadzenia wyceny i jej rezultat¹⁹.

Procedury wewnętrznej wyceny, w tym ustalania wartości nieodpłatnie otrzymanych nieruchomości powinny być określone w zakładowych zasadach rachunkowości każdej jednostki, poprzez wyznaczenie pracowników uprawnionych do przeprowadzenia wyceny (komisyjnie lub indywidualnie), poprzez przypisanie określonego stanowisku pracy lub powołanej w tym celu komisji uprawnień w tym zakresie. Ponadto zasady rachunkowości powinny określać metodę wyceny i sposób jej udokumentowania. Tak należy niewątpliwie postępować w jednostkach mających status osoby prawnej zaliczanej do sektora finansów publicznych. Sprawa wyceny nieruchomości otrzymanych nieodpłatnie, bez podania wartości nieruchomości w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych oraz w samorządowych zakładach budżetowych, ma jednak bardziej złożony charakter. Przedstawione wyżej procedury wyceny nie zostały zastrzeżone dla dysponentów części budżetowych lub zarządów jednostek samorządu terytorialnego, więc mogą być stosowane samodzielnie przez jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej do wszystkich środków trwałych poza nieruchomościami. Do jednostek organizacyjnych nieruchomości powinny być przekazywane w formie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu, gdyż inne formy transferu nieruchomości o charakterze cywilnoprawnym, o których mowa w art. 18 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, nie powinny mieć miejsca w relacjach pomiędzy organem wykonawczym jednostki samorządu terytorialnego i jej jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. W praktyce w wielu jednostkach, szczególnie samorządowych, zamiast trwałego zarządu stosuje się jednak inne formy przekazania nieruchomości jednostkom organizacyjnym przewidziane art. 18 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, co jest często uzasadniane uproszczeniem procedur. W sytuacji wydania decyzji o trwałym zarządzie konieczna jest wycena nieruchomości przez rzeczoznawcę, co wynika z art. 45 ust. 2 pkt 7 ustawy o gospodarce nieruchomościami, który stanowi, że decyzja o ustanowieniu trwałego zarządu powinna zawierać m.in. cenę nieruchomości oddanej w trwały zarząd jednostce organizacyjnej. Gdy nieruchomość została otrzymana bezpłatnie lub jako darowizna i jest bezpośrednio po otrzymaniu oddawana w trwały zarząd

¹⁹ W. Rup, *op. cit.*, s. 51–52.

jednostce organizacyjnej, wycenę rzeczoznawcy można wykorzystać do celów ewidencji rachunkowej w jednostce organizacyjnej otrzymującej trwały zarząd. Inną jest sytuacja przekazania w trwały zarząd nieruchomości dotychczas pozostającej w zasobie nieruchomości, która posiada w ewidencji księgowej wartość ewidencyjną, będącą ceną historyczną. Wycena dla potrzeb decyzji o trwałym zarządzie, w oparciu o przepisy ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, nie może być w tych sytuacjach zastosowana jako wycena dla potrzeb ewidencji księgowej, gdyż narusza cenę historyczną wynikającą z aktu notarialnego lub innego udokumentowanego sposobu przejęcia nieruchomości przez właściciela, czyli jednostkę samorządu terytorialnego lub Skarb Państwa. Przesunięcie nieruchomości pomiędzy jednostkami organizacyjnymi, w ramach tego samego właściciela, nie może być podstawą do zmiany wyceny rachunkowej nieruchomości, podobnie jak aktualizacja wyceny przeprowadzona przez rzeczoznawcę dla potrzeb ustalenia opłat trwałego zarządu, gdyż naruszona byłaby ciągłość ewidencji wynikająca z zasady kosztu historycznego, a wycena niektórych nieruchomości (tych oddanych w trwały zarząd) według innych zasad byłaby fragmentaryczna i skutkowałaby dezintegracją rachunkowych zasad wyceny aktywów. Paragraf 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r w sprawie rachunkowości budżetowej daje możliwość wyceny środków trwałych otrzymanych nieodpłatnie na podstawie decyzji organu administracyjnego według ceny podanej w decyzji, ale w świetle powyższych argumentów zastosowanie tego przepisu należy ograniczyć do decyzji komunalizacji lub nacjonalizacji, kiedy to nieruchomości po raz pierwszy wprowadzane są do ewidencji rachunkowej jednostki samorządu terytorialnego lub państwowej jednostki organizacyjnej.

Główną formą sprzedaży nieruchomości w podmiotach sektora finansów publicznych jest wieczyste użytkowanie gruntu. Forma przetargu ma gwarantować racjonalne gospodarowanie majątkiem publicznym²⁰.

Nieruchomości pozyskane jako prawo wieczystego użytkowania gruntu przy zakupie tego prawa na rynku wtórnym wycenia się według ceny nabycia powiększonej o opłaty notarialne, skarbowe, sądowe i cywilnoprawne, które ponosi nabywca nieruchomości. W przypadku pozyskania prawa wieczystego użytkowania gruntu bezpośrednio od jednostki samorządu terytorialnego lub z zasobów Skarbu Państwa wycenia się go w wysokości pierwszej opłaty zwiększonej o opłaty notarialne, sądowe, skarbowe i cywilnoprawne. Pierwsza opłata z tytułu wieczystego użytkowania, według art. 72 ustawy o gospodarce nieruchomościami, jest ustalana w wysokości 15%–25% ceny nieruchomości. W rezultacie cenę nabycia pozyskanego w ten sposób prawa wieczystego użytkowania w rachunkowości utożsamiono z pierwszą opłatą z tyt. prawa wieczystego użytkowania zwiększaną o opłaty notarialne, sądowe, skarbowe i cywilnoprawne, które wno-

²⁰ A. Pawlikowska-Piechotka, *Gospodarka nieruchomości*, Wydawnictwo Polskie Centrum Budownictwa sp. z o.o., Warszawa 1999, s. 39.

si nabywający wieczyste użytkowanie gruntu. Wycena nabytego bezpośrednio od właściciela prawa wieczystego użytkowania w wysokości pierwszej opłaty nie wynika wprost z przepisów ustawy o rachunkowości, ale funkcjonuje w powszechnej opinii środowiska księgowych. Gdy jednostka jest zwolniona z wniesienia pierwszej opłaty z tytułu prawa wieczystego użytkowania gruntu (art. 14 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami) jego wyceny dokonuje się według art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości w cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu, co jest metodą mało adekwatną do rozpatrywanego przypadku. W przypadku otrzymania prawa wieczystego użytkowania gruntu bez ponoszenia pierwszej opłaty, jej hipotetyczną wartość ustalić należy w oparciu o ceny podobnych nieruchomości i stawkę pierwszej opłaty dla celu ustanowienia prawa wieczystego użytkowania gruntu. W ten sposób ustalona wartość początkowa prawa wieczystego użytkowania gruntu jest ewidencjonowana na koncie 011 Środki trwałe”.

„Trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej”. Trwała utrata wartości występuje w sytuacji, gdy należy zmienić cenę ewidencyjną, będącą ceną „historyczną” powstałą w wyniku przeszłych zdarzeń. Obowiązująca w rachunkowości ogólna zasada rachunkowości – ostrożnej wyceny – nakazuje ujmować wszystkie – nawet prawdopodobne koszty, a takim jest niewątpliwie trwała utrata wartości nieruchomości. Równocześnie, zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny, zwiększenie wartości rynkowej nieruchomości ponad jej wartość ewidencyjną nie daje podstawy do zmiany wartości ewidencyjnej. Wyjątkiem jest ponoszenie na środek trwałe nakładów podnoszących ich wartość użytkową. Przy spełnieniu określonych warunków dodatkowe nakłady zwiększają wartość budynków, budowli i lokali. Wartość nieruchomości poza gruntowymi (nieobjętymi amortyzacją), może być natomiast podniesiona w wyniku aktualizacji wyceny zarządzonej przez Ministra Finansów. Aktualizację wyceny środków trwałych stosuje się w okresach silnego inflacyjnego wzrostu cen, aby urealnić koszty amortyzacji. Z punktu widzenia praktyki wyceny nieruchomości określić należy przypadki, które zakwalifikować można do trwałej utraty wartości. Niewątpliwie spadek wartości nieruchomości spowodowany trwałymi zniszczeniami ekologicznymi, w przypadku gruntów, i istotne uszkodzenia techniczne budynków spowodowane m.in. czynnikami losowymi oraz lokalizacja uciążliwych obiektów w bezpośrednim sąsiedztwie nieruchomości powinny być potraktowane jako trwała utrata wartości nieruchomości, a nowa wycena może być przeprowadzona metodami przewidzianymi w art. 153 ustawy o gospodarce nieruchomo-

ściami. Do szacowania skutków trwałej utraty wartości mogą być niewątpliwie wykorzystane wyceny rzeczoznawców w przygotowanych operatach szacunkowych przy okazji operacji z zakresu gospodarki nieruchomościami, jak np. ustanowienie trwałego zarządu. Nie może być uznany za trwałą utratę wartości spadek cen nieruchomości spowodowany wahaniami cen rynkowych. Trwała utrata wartości pociąga za sobą konieczność zastosowania odpisu zmniejszającego jego wartość księgową netto, którego sposób ewidencji przedstawiono poniżej, natomiast w tym miejscu należy zauważyć, że ustawa o rachunkowości wprowadza dla środków trwałych rozróżnienie pomiędzy aktualizacją wyceny środków trwałych zwiększających ich wartości księgowe netto, a odpisem wartości środka trwałego z tytułu trwałej utraty pociągającym zmniejszenie wartości netto środka trwałego. Analiza przepisów art. 28 ust.1, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 4 i ust. 5 ustawy o rachunkowości wykazuje, że nie można pod pojęciem aktualizacji wyceny środków trwałych rozumieć także odpisów wartości z tytułu trwałej utraty wartości.

W ewidencji środków trwałych, więc także i nieruchomości, posługujemy się trzema pojęciami wzajemnie ze sobą powiązаныmi, a mianowicie: wartością początkową, wartością księgową netto oraz umorzeniem. Występujący pomiędzy tymi pojęciami związek przedstawia się następująco: wartość początkowa pomniejszona o umorzenie (liczone narastająco) równa się wartości księgowej netto.

Według wartości początkowej jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, podobnie jak osoby prawne, ewidencjonują środki trwałe na koncie 011 „Środki trwałe”. Wartość początkową stanowią cena nabycia lub koszt wytworzenia. Wartość początkowa przez cały czas używania i pozostawiania w ewidencji środka trwałego, poza szczególnymi wyjątkami, nie ulega zmianie. Tymi wyjątkami mogą być modernizacja budynków i budowli oraz aktualizacja wyceny budynków oraz budowli. W obu przypadkach zmiana wartości początkowej jest zwiększeniem wartości początkowej. Trwała utrata wartości środka trwałego nie pociąga za sobą zmniejszenia wartości początkowej, natomiast jest odzwierciedlana poprzez zwiększenie umorzenia środka trwałego. Jednak w przypadku gruntów, dla których nie nalicza się umorzenia, konieczne jest odzwierciedlenie w ewidencji księgowej zmniejszenia wartości środka trwałego poprzez zmniejszenie jego wartości początkowej.

Amortyzacja wyrażonym jest w jednostkach pieniężnych zużyciem środka trwałego, czyli jego kosztem w określonym okresie (miesięcznym albo rocznym). Jak stanowi art. 32 ust. 1 ustawy o rachunkowości: „odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji”. Systematyczne rozłożenie odpisów amortyzacyjnych na kolejne okresy obliczeniowe nie oznacza równego rozłożenia amortyzacji. W rachunkowości stosuje się różne metody amortyzacji, wśród których wy-

różnić można: amortyzację liniową, amortyzację progresywną i amortyzację regresywną.

W stosunku do nieruchomości powszechnie stosuje się metodę liniową oznaczającą właśnie równe rozłożenie odpisów amortyzacyjnych na kolejne okresy obliczeniowe. Amortyzuje się budynki i budowle, natomiast grunty nie są objęte amortyzacją, poza szczególnym przypadkiem gruntów przeznaczonych do wydobywania kopalin metodą odkrywkową.

Początkiem amortyzacji jest miesiąc, w którym przyjęto środek trwały do używania, a zakończenie amortyzacji następuje nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.

Jak przyjęto w art. 32 ust. 2 ustawy o rachunkowości, przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności:

- 1) liczba zmian, na których pracuje środek trwały;
- 2) tempo postępu techniczno-ekonomicznego;
- 3) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem;
- 4) prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego;
- 5) przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Amortyzacja, obok kosztu w rachunkowości dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych, jest także podatkowym kosztem uzyskania przychodu. Jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe mogą stosować podatkowe stawki amortyzacji (przyjęte ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych), jak czyni większość jednostek, lub stosować stawki amortyzacyjne przyjęte przez dysponenta części budżetowej dla państwowych jednostek budżetowych albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego dla samorządowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej i urzędu jst., o czym stanowi § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. Jednak przywołany przepis jest nieprecyzyjny, gdyż przedstawia alternatywę rozłączną dającą każdej jednostce organizacyjnej, działającej w ramach dysponenta części budżetowej lub jednostki samorządu terytorialnego, możliwość samodzielnego wyboru stawek amortyzacji pomiędzy stawkami podatkowymi albo stawkami ustalonymi przez organ nadrzędny. Jednak celem wprowadzenia zapisu o ustalaniu stawek amortyzacyjnych dla całej grupy jednostek organizacyjnych przez organ nadrzędny było ujednolicenie zasad obliczania amortyzacji dla całej grupy jednostek organizacyjnych, więc uzasadnione jest ustalenie przez organ nadrzędny, a nie poszczególne jed-

nostki organizacyjne, które stawki amortyzacyjne będą obowiązywały w całej grupie jednostek²¹.

Państwowe i samorządowe osoby prawne zaliczane do sektora finansów publicznych samodzielnie określają rachunkowe stawki amortyzacji lub przyjmują podatkowe stawki amortyzacji. Ustalenia o metodzie i stawkach amortyzacji każda jednostka podaje w zakładowych zasadach (polityce) rachunkowości. Przyjęcia środka do używania trwałego, więc i nieruchomości inna niż gruntowa, zobowiązuje jednostkę do określenia okresu lub stawki amortyzacji oraz jej metodę, którą najczęściej jest metodą liniową. Poprawność przyjętych stawek amortyzacji powinna być przez jednostkę sprawdzana okresowo, a w sytuacji stwierdzenia niedoszacowania lub naliczenia nadmiernego zużycia środka trwałego zastosować należy korektę odpisów amortyzacyjnych, odpowiednio zwiększając lub zmniejszając stawki amortyzacji w następnych latach obrotowych. Jeśli jednostka jest podatnikiem podatku dochodowego, a w ewidencji księgowej stosuje stawki amortyzacji inne niż podatkowe, to przy obliczaniu dochodu do opodatkowania ustala różnice przejściowe w kosztach rachunkowych i podatkowych wynikające z tego tytułu.

Prawo wieczystego użytkowania gruntu podlega amortyzacji rachunkowej. Odpisy amortyzacyjne ustala się rozkładając jego wartość początkową na okres czasu, na jaki zostało ustanowione prawo wieczystego użytkowania gruntu. Dla celów podatkowych prawa wieczystego użytkowania gruntu nie amortyzuje się.

Amortyzację nalicza się za okresy sprawozdawcze, czyli comiesięcznie, ale jednostki zwolnione z podatku dochodowego mogą naliczać amortyzację za cały rok jednorazowo. Amortyzację nieruchomości ewidencjonuje się na koncie 400 „Amortyzacja” w korespondencji z kontem 071. Na schemacie ewidencyjnym przedstawiono przykład, wyceny i naliczania planowych odpisów amortyzacyjnych oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości przez nieruchomość, jak również szczególny przykład amortyzacji nieruchomości gruntowych przeznaczonych do wydobywania kopalin (żwiru i piasku).

Znajomość opisanych powyżej zagadnień jest niezbędna w zarządzaniu nieruchomościami w sektorze publicznym, przez które należy rozumieć osiąganie zaplanowanych rezultatów poprzez wykorzystanie nieruchomości dla realizowania planowanych zamierzeń. Zarządzający nieruchomościami powinni być z jednej strony ekspertami w tym zakresie, z drugiej zaś kontrolerami i jednocześnie osobami ustalającymi priorytety w zaspokajaniu potrzeb społecznych²².

²¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2013 r., poz. 289 z późn. zm.

²² A. Sobczak, *Plany zarządzania nieruchomościami*, Wydawnictwo Poltext, Warszawa 2008, s. 18–19.

Podsumowanie

W poszczególnych gałęziach prawa i odpowiadających im ustawach stosuje się pojęcie nieruchomości w różnym znaczeniu. Dotyczy to zwłaszcza prawa cywilnego i prawa o rachunkowości. W prawie cywilnym budowle nie są odrębnymi nieruchomościami i są zaliczane do części składowych nieruchomości gruntowych, pomimo że wartość budowli niekiedy wielokrotnie przewyższa wartość gruntu, na którym się ta budowla znajduje. W prawie o rachunkowości usunięto dysproporcje pomiędzy wartością aktywów, jakimi są budowle i ich znaczeniem w strukturze aktywów, poprzez zaliczenie ich do nieruchomości, jako odrębnych obiektów inwentarzowych. To zagadnienie zilustrować można przykładem: droga, jako budowla, będzie tylko częścią składową nieruchomości gruntowej, na której się znajduje – co zostanie ujawnione w akcie notarialnym lub w księgach wieczystych, potwierdzającym stan cywilno-prawny, natomiast w rachunkowości droga i grunt, jaki pod nią się znajduje, będą dwoma odrębnymi obiektami inwentarzowymi zaliczanymi do nieruchomości. Tak samo w myśl przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odrębnym przedmiotem opodatkowania będą budowla – droga i grunt, jeśli nie są zwolnione z podatku.

Wycena nieruchomości w gospodarce nieruchomościami oraz rachunkowości stanowią zagadnienia odmienne, gdyż służą innym celom i oparte są na innych zasadach. W gospodarce nieruchomościami wycena nieruchomości w pierwszym rzędzie służy ustaleniu podstawy dla cen stosowanych w obrocie nieruchomościami, do pobierania pożytków z udostępniania nieruchomości oraz ustaleniu bazy do podatkovania nieruchomości. W rachunkowości wycena aktywów ma istotny wpływ na ocenę stanu majątkowego jednostki oraz jej wyniku finansowego, co nakazuje zachowanie zasady ostrożności przy wycenie dla zapewnienia jej wiarygodności.

Konkluzja z powyższych rozważań jest jednoznaczna – wycena dla potrzeb gospodarki nieruchomościami jest odrębną od wyceny rachunkowej, a jej wyniki nie mogą być automatycznie przekładane na ewidencję księgową. Każdorazowe przełożenie na wycenę rachunkową wyceny nieruchomości, przeprowadzone przez rzeczoznawcę dla celów gospodarki nieruchomościami, byłoby możliwe w przypadku nieruchomości zaklasyfikowanych do inwestycji (w znaczeniu tego słowa przyjętym w ustawie o rachunkowości), jednak w jednostkach budżetowych, samorządowych zakładach budżetowych oraz państwowych i samorządowych osobach prawnych (innych niż spółki kapitałowe) nieruchomości inwestycyjne nie występują, w każdym razie system normatywny rachunkowości budżetowej nie upoważnia do wprowadzenia takiej kategorii do rachunkowości tych jednostek.

W ocenie autora wyceny przez rzeczoznawcę nie ma potrzeby stosować przy ustanowieniu trwałego zarządu z mocy prawa, bezpośrednio po zakupie przez jednostkę organizacyjną nieruchomości na własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, gdyż mamy wówczas rzeczywistą cenę transakcyjną.